

Écart entre les résultats de l'audit et l'attente des utilisateurs du rapport d'audit : L'expectation gap

Dr/ Mohamed Rachid BOUMEDIENE
Université de TLEMCEEN, Algérie
Anissa BENRAMDANE
Université de TLEMCEEN, Algérie

GEL: M40, M42 Received date: 09/02/2014 Accepted paper: 05/12/2014

Résumé :

Facteur indispensable de la gouvernance des entreprises et institué par la loi pour garantir la qualité de l'information financière, l'audit légal est exercé en Algérie dans le cadre du commissariat aux comptes. Il remplit plus particulièrement un rôle de certification de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des comptes des sociétés. Un décalage existe alors entre les résultats auxquels parviennent l'auditeur et les attentes des utilisateurs : cet écart est appelé « expectation gap ». Cet article a pour but de souligner les raisons de cet écart et comment le réduire en pratique.

Mots-clés: Écart des attentes, Audit légal, Théorie de l'agence.

الملخص:

تعد المراجعة القانونية عاملا أساسيا في حوكمة الشركات ينص عليها القانون الجزائري بهدف ضمان جودة المعلومات المالية، وتمارس هذه الوظيفة في إطار محافظ الحسابات الذي يلتزم بإضفاء طابع المصادقية والشرعية على حسابات المؤسسة. وعادة ما يكون اختلاف بين النتائج التي يتوصل إليها المراجعين وبين ما يتوقعه المستخدمون، وهذا ما يعرف بفجوة التوقعات. يهدف هذا المقال إلى تسليط الضوء على مختلف أسباب فجوة التوقعات وكيفية الحد منها. وبناء على النتائج السابقة، توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات. **الكلمات المفتاحية:** فجوة التوقعات، المراجعة القانونية، نظرية الوكالة.

Introduction

De part le monde, les medias font souvent état de manipulations comptables et financières. Ces manipulations sont le fait de petites ou de grandes entreprises. Cette réalité démontre principalement que les dirigeants bénéficiant de la situation favorable d'une information non partagée avec les actionnaires, font ressortir dans leur comptabilité une situation économique et financière anormalement avantageuse. Ces manipulations qu'elles impliquent ou non les auditeurs, ont pour conséquences directe une suspicion des utilisateurs des rapports d'audit quant à la fiabilité et les crédibilités attendues des comptes. Cette situation traduit également l'absence de garde-fou et de rigueur dans les structures et mécanismes de gouvernance des entreprises.

A cet égard, l'audit légal a pour objectif d'assurer la fiabilité des données comptables diffusées par les entreprises; son objectif est de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes et de garantir la fiabilité des données comptables diffusées par l'entreprise et de rassurer les actionnaires et les différents utilisateurs sur la qualité des informations. Le rapport de l'auditeur est, pour les tiers, un instrument privilégié de contrôle ; il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont ses conclusions quant à la fiabilité de l'information financière¹. Car il est difficile de nier le rôle considérable joué par l'information comptable dans le processus d'allocation des ressources et, par conséquent, dans le fonctionnement de nos sociétés SCHATT (2001)². Dès lors l'audit légal est défini comme un dispositif de protection et de garantie des intérêts des investisseurs qu'ils soient privés ou publics et partant du bon fonctionnement de l'économie du pays.

Cependant, face aux changements et évolutions de sa fonction au sein de l'entreprise, l'auditeur paraît ne pas concorder aux attentes des utilisateurs de l'information financière. Il s'en suit alors un décalage entre, d'un côté, les rôles et pratiques de l'auditeur légal, et, de l'autre, les perceptions des utilisateurs des rapports d'audit, c'est à dire l'expectation gap qui signifie, dans un sens large, la différence entre les attentes du public et les assurances apportées par l'auditeur lors de la certification des comptes. Delors, il est opportun de se demander **Si Les utilisateurs du rapport d'audit appréhendent-ils effectivement l'étendue des missions des commissaires aux comptes et leurs limites ?**

1. Audit légal et la relation d'agence :

Le but de l'audit légal est de garantir la fiabilité et la sincérité des informations comptables des entités économiques. Cette garantie est matérialisée par une opinion professionnelle à la certification des comptes annuels de l'entreprise, c'est-à-dire la reconnaissance de leur « régularité » et

de leur « sincérité » afin de fournir une « image fidèle » des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à la fin de cet exercice. L'audit légal est exercé en Algérie dans le cadre du commissariat aux comptes. Aussi selon l'article 22 de la loi 10-01 « Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur³ ».

Analysé, d'une manière générale, comme un mécanisme de protection des investisseurs et de garantie du bon fonctionnement de l'économie. L'auditeur légal apparaît comme un agent mandaté par les propriétaires de la firme pour remplir particulièrement un rôle de certification de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des états financiers publiés par les entités économiques concernées. L'audit légal représente alors un mécanisme de surveillance permettant de détecter et de révéler les manipulations comptables et fournissant une évaluation du management de la direction aux actionnaires. Toutefois, la mission de l'auditeur légal bien qu'étant d'ordre légal, s'exerce dans le cadre d'une relation contractuelle assimilable à une relation d'agence, en participant à la réduction de l'asymétrie d'information entre les agents économiques à travers la certification de la qualité des informations financières sur lesquelles se fondent des décisions économiques et financières, d'investissement ou de financement.

Ainsi, la théorie de l'agence⁴ est le cadre théorique fondamental qui permet de légitimer les missions des auditeurs au sein des entités. La relation d'agence définit la problématique de la divergence d'intérêts qui existe entre les principaux acteurs (ou agents) d'une société,

L'étude des problèmes liés à la relation d'agence a pour origine les interrogations d'Adam Smith (1776) sur l'inefficacité des sociétés dont la direction était confiée à un agent non-propriétaire. Berle et Means (1932) prolongeront la réflexion en montrant que la séparation entre la propriété et le contrôle (au sens de management) conduit à une situation où la divergence des intérêts entre propriétaires et dirigeants est problématique.

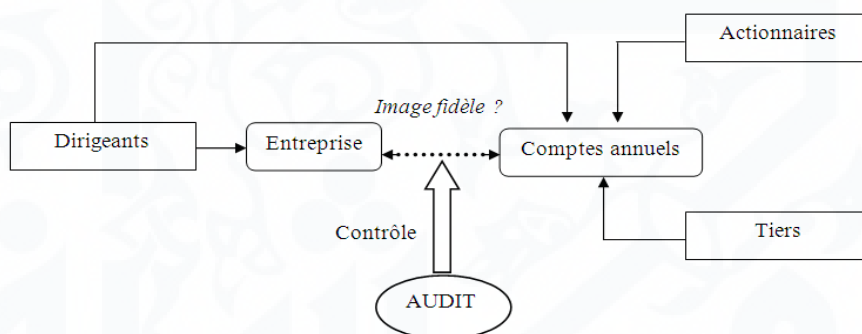
Selon Ross (1973), « on dira qu'une relation d'agence s'est créée entre deux ou plusieurs parties lorsqu'une de ces parties, désignée comme l'agent, agit comme représentant de l'autre désignée comme le principal, dans un domaine décisionnel particulier

On attribue la paternité de la théorie de l'agence à W. Jensen et W. Meckling (1976). Dans leur article fondateur, «Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure », les auteurs conçoivent l'entreprise comme un nœud de contrat⁵ et définissent la relation d'agence comme un contrat en vertu duquel une personne (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour réaliser une tâche pour

le compte du principal impliquant que ce dernier délègue une partie de son pouvoir de décision à l'agent. Comme les deux parties (le principal et l'agent) maximisent leur utilité, alors il est vraisemblable que l'agent n'agira pas toujours dans l'intérêt du principal, en conséquence le dirigeant a tendance à s'approprier une partie des ressources de la firme sous forme de privilèges et renforcer leur position à la tête de l'entreprise. Ils peuvent ainsi préférer la croissance du chiffre d'affaires à celle du profit. Leur but est de servir l'intérêt social de l'entreprise avant de satisfaire les intérêts des actionnaires (distribution de dividendes).

Olivier HERRBACH (2000) a dressé un schéma mettant en évidence le rôle de l'audit dans la relation d'agence de l'entreprise que nous reproduisons.

Figure 1 : Le rôle de l'audit financier dans la relation d'agence de l'entreprise⁶

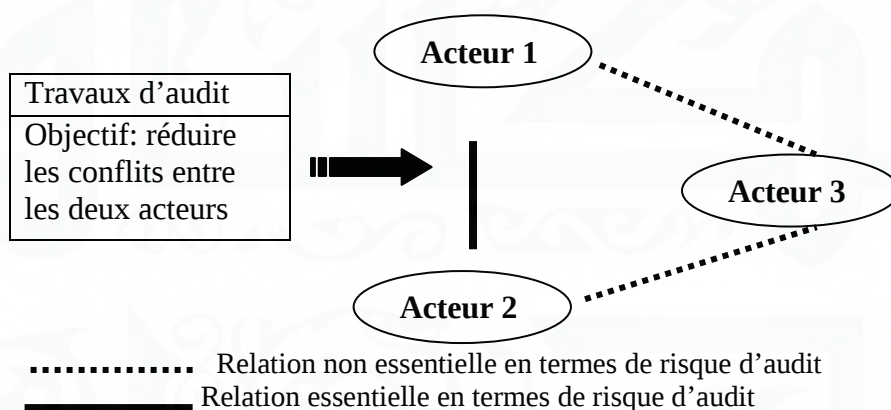


1.1 Conflits d'intérêts:

Le problème des conflits d'intérêts qui naissent au sein des relations d'agence peut être généralisé à nombre de situations impliquant des relations de coopération entre différents individus animés par des motivations divergentes. Selon la théorie de l'agence, les dirigeants sont les agents des actionnaires au sein de l'entreprise et ont vocation à gérer l'entreprise dans le sens de l'intérêt des actionnaires (M. Jensen et W. Meckling, 1976). Or, dirigeants et actionnaires possèdent des fonctions d'utilité différentes et agissent de façon à maximiser leur utilité respective. Aussi suivant le niveau de convergence d'intérêts entre les deux parties, la relation d'agence peut être conflictuelle ou non conflictuelle. L'identification de la nature de la relation permet de déterminer les zones de risque prioritaires à contrôler. A titre d'exemple, si on suppose l'existence d'un conflit d'intérêt entre deux acteurs, la mise en place d'un mécanisme de contrôle sera nécessaire. Ce dernier doit appliquer un certain nombre de techniques de surveillance de nature à réduire ce conflit. Cette configuration trouve son fondement dans les hypothèses classiques de la théorie de l'agence, les rôles escomptés de l'audit ont été définis selon l'approche principal-agent. Selon ces auteurs, l'appel à

l'audit externe permet d'identifier et de faire converger les intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires.

Figure 2 - Rôle de l'audit d'une relation conflictuelle entre les acteurs 1 et 2⁷



2. Les définitions et les différents concepts de l'expectation gap :

2.1 Les Définitions

Aux États-Unis, ce débat n'est pas nouveau et semble trouver ses origines dans les audiences relatives à la fraude McKesson & Robbins qui a été découverte en 1937⁸. En 1974 la commission de la détermination des responsabilités des auditeurs, créée par l'institut Américains des comptables agréés, a défini les responsabilités en fournissant des recommandations aux auditeurs. Aussi, elle a soumis des normes afin d'étudier l'existence de l'expectation gap.

Pour Liggio⁹ (1974), l'expectation gap est la différence entre les niveaux de performance attendue par chacun des utilisateurs des états financiers et le travail réel l'auditeur. La commission Cohen (1978) élargit cette définition en tenant compte de la différence entre les attentes et les besoins des utilisateurs et ce que l'auditeur peut et doit raisonnablement accomplir.

Selon (Mills & Bettner 1992 ; Sikka et al. 1998) : l'expectation gap est la différence entre ce que les auditeurs pensent être en mesure de fournir dans le cadre de leur mission de certification (c'est-à-dire les responsabilités des acteurs de la profession comptable telles qu'elles ont été définies largement par eux-mêmes) et ce que le monde économique attend de leur part (c'est-à-dire les attentes des entreprises contrôlées et des utilisateurs de l'information financière).

Monroe et Woodliffen 1993 ont défini l'expectation gap comme la différence entre les croyances des auditeurs et ceux du public concernant les responsabilités et les obligations des commissaires aux comptes.

Porter en 1993a défini l'expectation gap comme « l'écart entre les attentes de l'entreprise et la performance des auditeurs »¹⁰. Epstein et Geiger (1994),

quant à eux, intègrent les préparateurs des états financiers audités en tant que nouvel acteur. Pour eux, l'expectation gap est perçu comme « l'ensemble des différentes perceptions des préparateurs, des utilisateurs et des auditeurs des états financiers ».

La divergence de définition montre l'équivoque de cette notion, ainsi que la difficulté de sa mesure. L'expectation gap a été reconnue par la profession de l'audit comme une question d'une importance fondamentale. La Commission de Audits Responsabilités (CAR 1978) a été créée pour enquêter sur l'existence d'un tel écart. Au Royaume-Uni, Jean Michel Arland, is Associé Responsable chez Ernst & Young ¹¹ constate ce qui suit : « il existe un décalage entre ce que le public attend d'eux et le périmètre de leur mission légale ».

2.2 Les différents concepts de l'expectation gap :

L'institut Canadien CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) a créé la Commission Mac Donald pour étudier les attentes de la population des audits. La Commission a présenté son rapport final en 1988, et a conclu que le public est en grande partie ignorant de l'étendue des responsabilités confiées aux commissaires aux comptes. D'après cet institut, l'expectation gap est divisée en deux écarts :

- **écart normatif**, représente le décalage entre les attentes du public, d'un côté, et les normes d'audit actuellement appliquées, d'un autre côté, les attentes du public pouvant être de deux types : raisonnable ou non raisonnable.
- **écart de performance**, est la différence entre l'intervention de l'auditeur telle qu'elle est perçue par les parties prenantes, d'une part, et les normes d'audit utilisées, d'autre part, cet écart pouvant donc être réel ou de perception.

L'expectation gap est modélisée par Innes et al. (1991) sur la base de deux critères, le type d'acteurs (utilisateurs ou auditeurs) et le type de vision (positive ou normative). D'après ces auteurs, L'expectation gap est ainsi divisé en six sous – écarts, à savoir¹² :

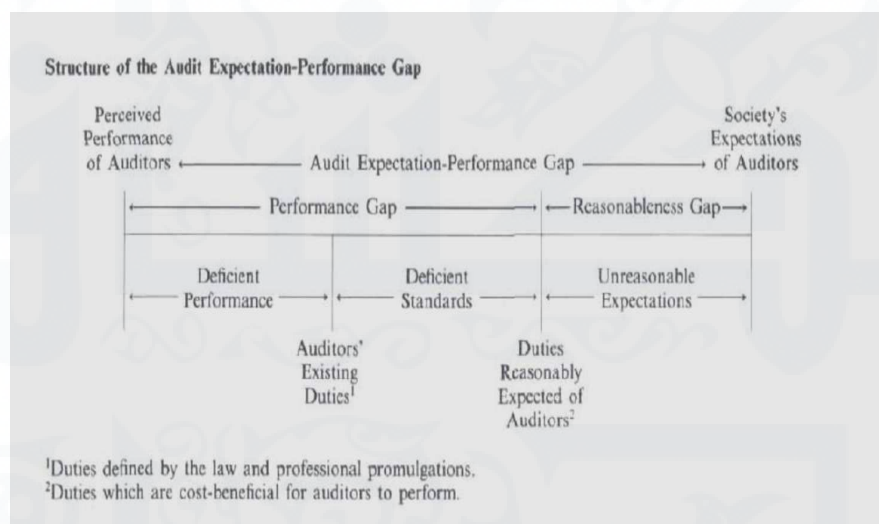
- l'écart positif de perception entre les utilisateurs et les auditeurs par rapport à la mission réelle d'audit,
- l'écart normatif de perception entre les utilisateurs et les auditeurs par rapport à la mission souhaitée d'audit,
- l'écart entre vision positive et normative des utilisateurs de la mission d'audit,
- l'écart entre vision positive et normative des auditeurs de la mission d'audit,

- l'écart entre la vision positive de l'utilisateur et la vision normative de l'auditeur par rapport à la mission d'audit,
- et l'écart entre la vision positive de l'auditeur et la vision normative de l'utilisateur par rapport à la mission d'audit.

Selon Porter (1993) l'expectation gap peut être décomposée en deux composantes :

- **écart irraisonnable**, est causé par une demande croissante et souvent irréaliste de la société en matière de responsabilité¹³. Cet écart peut être réduit en améliorant et en augmentant l'éducation du public afin de démontrer au public que les normes professionnelles en vigueur et aux exigences législatives sont adéquates. Les approches proactives telles que la mise en œuvre de l'éducation de l'audit doit être appliquée en tout occasions possibles, (de réunions d'affaires, assemblée des actionnaires...). Par ailleurs, la profession comptable a adopté cette approche dans le passé à plusieurs reprises. Dans un certain nombre de pays une norme professionnelle révisée a été publié exigeant que contenu de la norme d'audit doit être élargi afin de mieux expliquer les objectifs et les limites d'un audit au lecteur du rapport.
- **écart de performance**, qui s'explique à la fois par un décalage normatif et un décalage strict de performance. Cet écart peut être réduit par une surveillance plus étroite et plus fréquente de la performance des auditeurs. Cette surveillance pourrait s'agir, par exemple, d'un examen des politiques, des procédures et du travail effectué dans un cabinet d'audit par un membre d'un autre cabinet d'audit. Il est également nécessaire de mettre en place des procédures d'aider à promouvoir une plus grande conformité avec les exigences légales et professionnelles.

Porter (1993) a dressé un schéma mettant en évidence la structure de l'audit Expectation gap .



Source : Porter (1993)

3. Les raisons de l'expectation gap.

Bien que la plupart des chercheurs sont d'accord sur l'existence d'une expectation gap, il ya des désaccords sur ses causes et ses raisons dans la plupart des recherches. Les raisons varient d'un contexte à l'autre; selon le niveau de développement des organisations professionnelles et les rôles de profession d'audit dans la communauté, du niveau de l'indépendance des commissaires aux comptes, de la responsabilité de détecter les erreurs et les fraudes et le niveau de communication effective dans l'environnement de l'audit. La profession d'audit est connectée à deux partis: le premier comprend les auditeurs, et le deuxième comprend les bénéficiaires. L'expectation gap qui existe entre ces deux partis peut être reliée à trois types de facteurs: les premiers sont les facteurs liés aux auditeurs, les seconds sont des facteurs liés aux bénéficiaires et les troisièmes sont les facteurs liés aux organisations professionnelles. Ces facteurs sont énumérés dans les trois groupes suivants:

3.1 Raisons liées à la performance des auditeurs:

Il s'agit des causes qui sont directement liées à la performance des auditeurs, c'est-à-dire les auditeurs eux-mêmes contribuent à l'existence de l'expectation gap. Les plus importantes de ces causes sont les suivantes:

- **L'indépendance de l'auditeur :** L'indépendance de l'auditeur légal a depuis longtemps été le centre d'intérêt des législateurs et des professionnels de l'audit. Elle constitue le cœur du métier des auditeurs externes (Willmott et Sikka, 1995). L'indépendance constitue surtout la principale garantie de leur objectivité d'opinion. Elle permet de

maintenir la crédibilité du processus d'audit et de susciter la confiance des utilisateurs dans des états financiers certifiés. En effet sans indépendance, l'auditeur légal ne pourrait plus assurer son rôle de gardien de la confiance du public (Shapiro, 1987). Le problème fondamental est de vérifier que l'auditeur doit occuper une position dans laquelle il peut résister aux pressions des dirigeants, de manière à ne pas compromettre son indépendance¹⁴.

L'indépendance¹⁵ peut être définie comme la capacité réelle de l'auditeur à révéler dans son rapport d'audit des manipulations ou erreurs comptables qui auraient une incidence significative sur les comptes. Elle se mesure par la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information comptable et financière.

Selon R.K. Mautz et H.A. Sharaf, (1961). « L'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même indissociable du terme audit ». Pour (Watts et Zimmermann, 1978) « L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise » et Selon De Angelo (1981) « le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur ». Dans le même ordre d'idées pour Flint (1988) « l'analyse de l'indépendance de l'auditeur dépend donc de son niveau de probité (honnêteté) face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité ».

Certaines restrictions sur la relation clients sont particulièrement essentielles pour garantir l'indépendance de l'auditeur. La relation entre les auditeurs et les entreprises qu'ils contrôlent doit être strictement professionnelle.

- **Les compétences professionnelles insuffisantes des auditeurs :** Selon S. Michel et M. Ledru, (1991) la compétence : c'est la capacité à résoudre un problème dans un contexte donné". Partageant cette idée P.X. Meschi, (1996) affirme que la compétence peut être définie à un niveau individuel comme étant un ensemble de connaissances, capacités et volonté professionnelles". Dans le même ordre d'idées, G. Le Boterf (1994) juge la compétence d'une personne en fonction de sa capacité à combiner les ressources dont il dispose à un moment donné, pour réaliser une activité en prenant en compte les conditions et les modalités d'exercice de cette activité. Il considère que « la compétence ne réside pas dans les ressources (connaissances, capacités...) à mobiliser, mais dans la mobilisation même de ces ressources. La compétence est de

l'ordre du savoir-mobiliser ». Tandis que pour P. Zarifian, (1999) la compétence est la prise d'initiative et de responsabilité de l'individu sur des situations professionnelles auxquelles il est confronté".

La compétence fait référence non seulement à la formation initiale (connaissances théoriques et expérience professionnelle) qui conditionne l'accès à cette profession, mais également, au maintien et au renforcement de ladite formation par un programme de formation continue. Aussi l'incompétence et la formation déficiente contribuaient à accroître les critiques contre les auditeurs. En effet la compétence insuffisante des auditeurs contribue à élargir l'écart entre les attentes. En conséquence, l'éducation et la formation professionnelle continue sont nécessaires pour les auditeurs.

- **Rendement insuffisant des auditeurs:** Le rendement insuffisant des auditeurs conduit à la non-satisfaction du public des auditeurs, puis conduit à élargir l'écart entre les attentes. Il ya beaucoup de facteurs qui contribuent à la performance insuffisante des auditeurs, tels que:

- La concurrence entre les auditeurs,
- L'acceptation des auditeurs de petit montant d'honoraires qui ne sont pas suffisants au regard des efforts accomplis par eux dans l'audit, ce qui conduit à l'exécution déficiente.
- Faire d'autres services pour l'entreprise en contre-porte des petits honoraires afin d'obtenir une autre nomination pour le prochain exercice.

3.2 Raisons liées à l'environnement d'audit:

Ces causes sont liées aux normes et aux lois qui ne décrivent pas clairement les responsabilités et les rôles des auditeurs. Ces normes et ces lois contribuent également à l'affaiblissement de la communication et de l'auto-censure dans l'environnement de l'audit. Comme suit:

- **Le désaccord sur le rôle et l'objet de l'auditeur dans la communauté :** le rôle des auditeurs dans la communauté est considéré comme l'un des facteurs les plus importants qui conduisent à l'expectation gap. Il pourrait être également une des raisons qui expliquent la plupart des cas de poursuite contre les auditeurs. Ainsi, l'expectation gap réside dans deux concepts: la description pas claire des rôles des auditeurs et de leurs responsabilités actuelles et les attentes déraisonnables des bénéficiaires. En outre, l'identification claire des responsabilités légales des auditeurs en particulier vers

lapartietiers est considérée comme l'une des facteurs liés au contexte qui mène à l'expectation gap.

- **La communication inefficace dans l'environnement de l'audit :** L'audit est en communication permanente à travers les informations fournies par les auditeurs dans le rapport d'audit aux clients et aux autres parties. Mais les recherches ont montré que les utilisateurs de l'information des auditeurs ne comprennent pas totalement toutes les informations des auditeurs et cela conduit à l'expectation gap. Par la suite, les utilisateurs peuvent prendre des décisions négatives qui peuvent entraîner, par exemple, la baisse du cours des actions de la société en raison de l'incompréhension du rapport d'audit ou peut-être en raison de l'ambiguïté dans le rapport d'audit. Ce malentendu ou ce qui peut être appelé le gap de la communication peut être considéré comme l'une des raisons de l'expectation gap.
- **L'insuffisance des rapports :** Les rapports financiers déficients qui ne divulguent pas tous les aspects attendus par les utilisateurs des états financiers « contribuent à élargir l'expectation gap de l'audit.

3.3 Causes relatives aux utilisateurs des états financiers et leurs attentes déraisonnables:

Certains chercheurs pensent que la seconde partie (les utilisateurs des états financiers) sont responsables de l'écart d'espérance et non pas la profession de l'audit, aussi ils pensent qu'il y a beaucoup de causes relatives aux utilisateurs qui contribuent à l'élargissement de l'expectation gap. Les plus importantes de ces facteurs sont les suivants

- **Les utilisateurs des états financiers prévoient que les auditeurs sont responsables de la détection des erreurs, des fraudes et actes illégaux :** La transparence de l'information financière et comptable constitue une condition nécessaire afin de garantir une relation de confiance entre l'entreprise et ses partenaires. Cependant, au cours ces dernières années, les investisseurs ont perdu confiance dans les états financiers publiés du fait du nombre croissant des scandales liés à la publication d'états financiers ne reflétant pas la situation financière de l'entreprise¹⁶. Tous ces scandales dont la presse a fait un large écho concernent plus des fraudes que de simples manipulations dans la mesure où les principes et règles comptables ont souvent été enfreints (Dumontier, 2003). Le public semble toujours attendre des auditeurs qu'ils soient

en mesure de détecter la fraude (Sikka et al. 1998). Toutefois les méthodologies utilisées par les cabinets – si elles prévoient l'examen des systèmes de contrôle interne des entreprises – ne sont pas orientées vers la détection de la fraude.

L'objectif du contrôle des comptes est de s'assurer que les états financiers donnent une image fidèle de la situation de l'entité contrôlée et non de rechercher systématiquement des erreurs ou des manipulations. Ce n'est que dans certaines situations spécifiques ou des missions d'audit contractuel que la détection des erreurs ou de la fraude est une préoccupation dans l'esprit de l'auditeur. A ce propos, Porter (1997), en décrivant l'évolution de responsabilité de l'auditeur vis-à-vis de la détection des fraudes financières, montre comment une période de forte responsabilité de l'auditeur a laissé la place à une période de responsabilité partielle en raison du passage d'un audit global à un audit fondé sur une approche par les systèmes et une analyse des risques. Aussi selon Johnson et Rudesill, (2001) la responsabilité première de la prévention et de la détection de la fraude financière s'est alors déplacée vers celle de la direction de l'entité et notamment son système de contrôle interne. De ce fait depuis plusieurs années, les auditeurs tentent de répandre l'idée que la détection de la fraude n'est pas de leur responsabilité, mais sans que cela ne change réellement la vision du public.

- **L'attente que le rapport de l'auditeur assure la continuité de l'entreprise :**

L'une des attentes des utilisateurs est que l'auditeur donne une alerte précoce à une défaillance potentielle de l'entreprise. L'attente des utilisateurs est que le rapport de l'auditeur certifie que l'entreprise peut continuer son activité. L'expectation gap entre les utilisateurs et les vérificateurs qui sont toujours accusés de négligence est injustifiée surtout quand l'entreprise ne parvient pas à poursuivre son activité même si cet arrêt est dû à des circonstances imprévues alors que l'audit est terminé.

- **Déficit de la sensibilisation et les connaissances des utilisateurs sur la comptabilité et l'audit :** La sensibilisation insuffisante des utilisateurs des états financiers sur les responsabilités et obligations des auditeurs externes rend les auditeurs responsables de quelque chose qui n'a aucun rapport avec la nature de la profession d'audit, en

mélangeant les responsabilités des auditeurs et les responsabilités de l'entreprise, ce qui est considérée comme l'une des raisons qui expliquent l'expectation gap.

4. les facteurs qui réduisent l'expectation gap :

On peut dire que l'expectation gap ne peut être totalement évitée. En effet, le concept de l'expectation gap est toujours soumis à des changements et des négociations et pour cela les auditeurs doivent répondre aux exigences des circonstances du contexte de l'audit.

Dans la littérature, de l'audit de la comptabilité, il y a eu de nombreuses approches et méthodes pour réduire l'expectation gap ; de telles approches et méthodes sont résumées comme suit:

- Renforcer l'indépendance de l'auditeur externe,
- Renforcer le rôle des organisations professionnelles pour réglementer et superviser la profession d'audit,
- Enquêter sur les attentes de la communauté financière et répondre à ces attentes,
- Renforcer l'efficacité de la communication dans l'environnement d'audit,
- L'évaluation externe des états financiers et les opinions des auditeurs par un organisme qualifié et prévu par la législation.
- Améliorer la compétence professionnelle de l'auditeur, en accordant une attention aux méthodes et procédures de contrôle de la qualité des actes d'audit.

Conclusion :

Dans les années 80-90 l'Algérie a connu des réformes importantes sur le plan économique. L'économie nationale est passée progressivement d'une économie socialiste tributaire d'un financement totalement étatique à but social à une économie qui emprunte beaucoup au libéralisme. L'entreprise devient un agent économique important dans l'accumulation de la richesse. Cette nouvelle organisation économique a donné à l'information comptable et financière une grande importance qui lui manquait auparavant d'où l'imposition avec force du contrôle légal comme garant indispensable de la fiabilité et de la sincérité de cette information.

En effet, l'auditeur produit une information à destination des parties prenantes, tout d'abord, sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états comptables et financiers, ensuite, sur l'absence d'anomalies, et, enfin, sur la continuité d'exploitation de l'entreprise concernée.

Ainsi, tous les attentes et besoins des utilisateurs des rapports d'audit doivent être pris en considération. En effet, leur prise en compte permettra sans nul doute de proposer des pistes d'évolution à l'audit, que cela soit sur le plan relationnel ou sur le plan technique, plus pertinente avec la réalité de la demande¹⁷.

Cependant les responsabilités des auditeurs sont limitées en raison du principe adopté par le législateur Algérien dans L'article 59 de la loi n° 10-01 stipule que : « Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats¹⁸ ». En plus de nombreux auteurs affirment que les attentes des utilisateurs de rapports d'audit est irraisonnable. Ainsi ces décalages constituent, par voie de conséquence, autant de perspectives de réflexion en matière d'évolution du modèle d'audit légal actuel.

Bibliographie:

[1] Bernard Pierce, Ms. Mary Kilcommins, *The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education*, RESEARCH PAPER SERIES N13, 1996.

[2] BOUGUEZZI L « Evaluation de la probabilité de risque de publication d'Etats Financiers Frauduleux : Application aux Entreprises Cotées à la Bourse de Valeur Mobilière de Tunisie »

[3] Chrystelle Richard, *L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques*, Revue française de gestion, 2003/6 (n° 147).

[4] Christian PRAT dit HAURET, *L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : une analyse empirique basée sur des composantes*. Institut d'Administration des Entreprises (IAE)-Bordeaux IV - Université Montesquieu - Bordeaux

[5] Yvon Mougin les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD éditions Afnir

[6] Emna Bensaad, Cédric Lesage, *Perception de l'indépendance de l'auditeur : Analyse par la théorie d'attribution, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, Strasbourg : France, 2009.

[7] Elisabeth Bertin « *Audit interne* » éditions d'organisation 2007.

[8] Eustache EBONDO WA MANDZILA, *la gouvernance de l'entreprise*, édition L'Harmattan 2009

[9] Guy DJONGOU « *fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises* » colloque international, Université Catholique de Lille – France, 2007

[10] Olivier Herrbach (2000), « *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* », Thèse de doctorat en science de gestion, université de Toulouse.

[12] Khaled ALBOUAINI - David CARASSUS « *L'audit expectation gap : contexte et cadre de recherche* » Premières Journées Internationales de recherche en gestion du Morbihan Université de Bretagne Sud, 2/3 avril 2009

[13] Audit Expectations Gap. « www.123helpme.com/audit-expectations-gap-view.asp?id=163723 » 19 août 2013

[14] JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE n °42 du 11 juillet 2010.

¹Élisabeth Bertin « Audit interne » éditions d'organisation 2007, page 164

²Guy DJONGOUE « fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises » colloque international, Université Catholique de Lille – France, 2007, page 02

³Journal Officiel de la République Algérienne n °42 du 11 juillet 2010, article 22, p 06

⁴Le terme « Théorie d'agence » est la traduction de « Agency Theory ». L'utilisation de ce terme français a été critiquée parce qu'il rend mal compte du caractère dynamique du vocable anglo-saxon

⁵Coriat. B, Weinstein. O, « Les théories de la firme entre contrats et compétences », Une revue critique des développements contemporains, Université Paris 13, CEPN, CNRS, France, 2008, p 07

⁶Olivier HERRBACH (2000), « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Thèse de doctorat en science de gestion, université de Toulouse

⁷Benoît PIGÈ « Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations » édition de boeck, Paris 2011, page 65

⁸« Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap" », John E. Mcenroe, Stanley C.

Martens; Accounting Horizons, Vol. 15, 2001

⁹EmnaBensaad, Cédric Lesage, Perception de l'indépendance de l'auditeur :Analyse par la théorie d'attribution, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France, 2009, p :09.

¹⁰Audit Expectations Gap. « www.123helpme.com/audit-expectations-gap-view.asp?id=163723 » 19 août 2013 à 15 :11

¹¹Ernst & Young est un des principaux cabinets d'audit financier, l'un des Big Four,

¹²Khaled ALBOUAINI - David CARASSUS « L'audit expectation gap : contexte et cadre de recherche » Premières Journées Internationales de recherche en gestion du Morbihan Université de Bretagne Sud, 2/3 avril 2009

¹³Audit Expectations Gap. « www.123helpme.com/audit-expectations-gap-view.asp?id=163723 » 19 août 2013 à 15 :11

¹⁴Chrystelle Richard, L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques, Revue française de gestion, 2003/6 (n° 147), p :06-07.

¹⁵Christian PRAT dit HAURET, L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : UNE ANALYSE EMPIRIQUE BASEE SUR DES COMPOSANTES PSYCHOLOGIQUES DU COMPORTEMENT, Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France (2002)", p :02.

¹⁶Etude de BOUGUEZZI L « Evaluation de la probabilité de risque de publication d'Etats Financiers Frauduleux : Application aux Entreprises Cotées à la Bourse de Valeur Mobilière de Tunisie »

¹⁷Khaled ALBOUAINI - David CARASSUS, op.cit, p 14.

¹⁸Journal Officiel de la République Algérienne n °42 du 11 juillet 2010, article 59, p 09.